



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10183.003540/2005-11
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-004.602 – 2ª Turma
Sessão de 25 de novembro de 2016
Matéria ITR
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MINERAÇÃO SANTA SILVIA LTDA.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE
TERRITORIAL RURAL - ITR**

Exercício: 2001

ITR. ISENÇÃO. ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL (ADA). OBRIGATORIEDADE A PARTIR DE LEI 10.165/00. TEMPESTIVIDADE. INÍCIO DA AÇÃO FISCAL

A partir do exercício de 2001, tornou-se requisito para a fruição da redução da base de cálculo do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural a apresentação de Ato Declaratório Ambiental - ADA, protocolizado junto ao Ibama. A partir de uma interpretação teleológica do dispositivo instituidor, é de se admitir a apresentação do ADA até o início da ação fiscal. No caso em questão o ADA foi apresentado de forma intempestiva. Assim, não é possível a exclusão da área de APP declarada da base de cálculo do ITR.

ÁREA DE RESERVA LEGAL (ARL). AVERBAÇÃO TEMPESTIVA. DATA DO FATO GERADOR.

Para fins de exclusão da base de cálculo do ITR, a área de Reserva Legal deve estar averbada no Registro de Imóveis competente até a data do fato gerador. Hipótese em que existe averbação anterior a 01/01/2001.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial para restabelecer a glosa da APP - Área de Preservação Permanente, vencidas as conselheiras Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe negaram provimento.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior – Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior e Gerson Macedo Guerra.

Relatório

Em litígio, o teor do Acórdão nº 2102-001.926, prolatado pela 2ª Turma Ordinária da 1ª. Câmara da 2ª. Seção de Julgamento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais na sessão plenária de 16 de abril de 2012 (e-fls. 313 a 319). Ali, por unanimidade de votos, deu-se provimento ao Recurso Voluntário, na forma de ementa e a decisão a seguir:

TRIBUTAÇÃO DE ÁREA INSERIDA EM PARQUE ESTADUAL, OBJETO DE DECRETO ABRANGENDO A INTEGRALIDADE DA ÁREA QUESTIONADA. AFASTADA A PRETENSÃO FISCAL

Não subsiste exigência fiscal sobrestar área inserida no Parque Estadual Igarapés do Juruena, objeto do Decreto Estadual n. 5.438/2002, quando devidamente reconhecida pela Secretaria de Estado do Meio Ambiente — SEMA, e em função disto, declarada por aquele órgão sem valor comercial, servindo apenas para compensar área de reserva legal degradada, de acordo com a lei estadual nº. 7.868/2002.

Decisão : por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso.

Enviados os autos à Procuradoria da Fazenda Nacional para fins de ciência em 04/10/2012 (e-fl. 321), esta apresentou, em 05/11/12 (e-fl. 322), Recurso Especial (e-fls. 323 a 337 e anexos), com fulcro no art. 67 do anexo II ao Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais aprovado pela Portaria MF nº. 256, de 22 de julho de 2009, então em vigor quando da propositura do pleito recursal.

O recurso alega a existência de divergência interpretativa quanto à necessidade de apresentação tempestiva do Ato Declaratório Ambiental (ADA) e da existência

de ato específico e individual de órgão responsável, para fins de exclusão da base de cálculo do ITR das áreas em litígio. Mais especificamente, alega-se, no pleito, divergência em relação ao decidido pela 2ª. Câmara do então 3º. Conselho de Contribuintes, através do Acórdão 302-36.278, de 09 de julho de 2004, e, ainda, através do Acórdão 302-36.783, prolatado em 14 de abril de 2005, de ementas e decisões a seguir transcritas:

Acórdão 302-36.278

RECURSO VOLUNTÁRIO.

IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR - EXERCÍCIO DE 1997.

ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E DE UTILIZAÇÃO LIMITADA.

A existência de áreas de preservação permanente deve ser reconhecida mediante ato declaratório do IBAMA, ou órgão delegado através de convênios. As áreas reservadas legal devem ser averbadas à margem da inscrição da matrícula do imóvel no registro de imóveis competente.

NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE.

Decisão: por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Acórdão 302-36.783

IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR. EXERCÍCIO 1995.

ISENÇÃO: imóvel localizado dentro de área de Parque Nacional. Para que uma área rural seja isenta do ITR, por ser de preservação permanente ou de interesse ecológico, na hipótese de que se trata, é requisito indispensável que a mesma seja reconhecida, formal específica e individualmente pelo IBAMA ou por órgão delegado através de convênio.

EXPROPRIAÇÃO: Quanto a imóveis objeto de expropriação/desapropriação pelo Poder Público, o ITR continuará devido pelo proprietário depois da autorização do decreto de desapropriação publicado, salvo se houver imissão prévia na posse. (Lei 8.847/94, artigo 12).

NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE.

Decisão: Por unanimidade de votos, negou-se provimento ao recurso, nos termos do voto da Conselheira relatora. O Conselheiro Paulo Roberto Cucco Antunes votou pela conclusão.

Em linhas gerais, argumenta a Fazenda Nacional em sua demanda:

a) Cita a recorrente o estabelecido no art. 10 da Lei nº. 9.393, de 19 de dezembro de 1996, defendendo que o mesmo estabelece concessão de benefício fiscal e, assim,

deve ser interpretado literalmente, de acordo com o art. 111 do CTN. Defende que, para efeito da exclusão das áreas de preservação permanente e de reserva legal da incidência do ITR, é necessário que o contribuinte comprove o reconhecimento formal específica e individualmente da área como tal, protocolizando o ADA no IBAMA ou em órgãos ambientais delegados por meio de convênio, no prazo de seis meses, contado a partir do término do prazo fixado para a entrega da declaração, consoante INs SRF 43/97, com redação dada pela IN SRF 67/97, 73/2000 e 60/2001, pelo Manual de Perguntas do ITR/2002 e art. 10 do Decreto nº. 4.382, de 19 de setembro de 2002, bem como Solução de Consulta COSIT nº. 12, de 21 de maio de 2003;

b) Ressalta que a exigência do ADA não caracteriza obrigação acessória, visto que a sua exigência não está vinculada ao interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos, nem se converte, caso não apresentado ou não requerido a tempo, em penalidade pecuniária, definida no art. 113, §§ 2º. e 3º., da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN). Ou seja: a ausência do ADA não enseja multa regulamentar - o que ocorreria caso se tratasse de obrigação acessória -, mas sim incidência do imposto;

c) Entende, como inteiramente equivocado o entendimento, no sentido de que não existe mais a exigência de prazo para apresentação do requerimento para emissão do ADA, em virtude do disposto no § 7º do art. 10 da Lei nº 9.393, de 1996, incluído pelo art. 3º da Medida Provisória nº 2.166-67, de 24 de agosto de 2001, uma vez que:

"(...) O que não é exigido do declarante é a prévia comprovação das informações prestadas. Assim, o contribuinte preenche os dados relativos às áreas de preservação permanente e de utilização limitada, apura e recolhe o imposto devido, e apresenta a sua DITR, sem que lhe seja exigida qualquer comprovação naquele momento. No entanto, caso solicitado pela Secretaria da Receita Federal, o contribuinte deverá apresentar as provas das situações utilizadas para dispensar o pagamento do tributo."

d) Ressalta que tal obrigatoriedade para a não incidência tributária foi instituída através de dispositivo legal (art. 17-O da Lei 6.983, de 31 de agosto de 1981, com redação dada pelo art. 1º. da Lei 10.165, de 27 de dezembro de 2000). De fato, esse diploma reitera os termos da Instrução Normativa nº 43/97 e atos posteriores, no que concerne ao meio de prova disponibilizado aos contribuintes para o reconhecimento das áreas de preservação permanente e de utilização limitada, com vista à redução da incidência do ITR;

e) Registra que a obrigatoriedade da apresentação do ADA não representa qualquer violação de direito ou do princípio da legalidade. Antes pelo contrário, a exigência alinha-se com a norma que consagrou o benefício tributário (art. 10, § 1º, II, da Lei nº 9.393, de 1996), apontando os meios para a comprovação da existência das áreas de preservação permanente e de utilização limitada, estando o exercício do direito do contribuinte atrelado a uma simples declaração dirigida ao órgão ambiental competente. Trata-se, por evidente, de norma amplamente favorável ao contribuinte do ITR, que, na hipótese de sua ausência, estaria sujeito a meios de prova notadamente mais complexos e dispendiosos, como, por exemplo, os laudos técnicos elaborados por peritos;

f) Ressalta, ainda, que, no presente processo, não se discute a materialidade, ou seja, a existência efetiva das áreas de reserva legal e preservação permanente. O que se busca é a comprovação do cumprimento, tempestivo, de uma obrigação prevista na legislação, referente à área de que se trata, para fins de exclusão da tributação. A condição supra referida está vinculada ao aspecto temporal, não sendo coerente nem prudente que a regularização junto ao IBAMA das áreas excluídas da tributação do ITR pudesse ser feita a qualquer tempo, de acordo com a conveniência do contribuinte;

g) Por fim, cita que a Colenda Câmara *a quo* entendeu que as áreas da propriedade do contribuinte estariam excluídas da incidência do ITR, por força de Decreto Estadual que criou a área de preservação permanente. O citado decreto não cumpre a exigência da legislação para a exclusão da incidência do ITR. Trata-se de declaração de caráter geral. Consoante assinalado supra, para que as áreas como estas não sejam tributadas exige a legislação do imposto que haja declaração específica, atestando aquela condição.

Requer, assim, o conhecimento e o provimento do recurso para que seja reformado o acórdão recorrido, a fim de que seja mantido o lançamento em sua integralidade.

O recurso foi admitido, consoante despachos de e-fls. 338 a 340.

Encaminhados os autos ao autuado para fins de ciência, ocorrida em 20/03/2014 (e-fl. 342), o contribuinte apresentou, em 09/04/2014, contrarrazões de e-fls. 346 a 355, onde:

a) Alega que o atual entendimento do STJ esclarece que não cabe mais erigir a apresentação do ADA, como requisito necessário para demonstrar a destinação das áreas de preservação permanente e de reserva legal, ou parques de preservação, bastando a entrega da declaração de isenção de ITR;

b) Cita que a redação do Art. 10 inciso II e alíneas da Lei nº. 9.393, de 1996, dispõe que há exclusão tributável sobre as áreas de preservação permanente, reserva legal e áreas de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual e que, no caso, a contribuinte apresentou a certidão emitida pela SECRETARIA DE ESTADO DO MEIO AMBIENTE - SEMA, comprovando a total incidência do seu imóvel no Parque Estadual Igarapés do Juruena, criada pelo Decreto Estadual nº 5.438, de 2002 (e-fls. 223 a 226);

c) Cita o art. 104 da Lei nº. 8.171, de 17 de janeiro de 1991, para defender que a criação de parques em terras de domínio privado, portanto, configura isenção do ITR, descrita no parágrafo único daquele artigo, já que é realizada por ato do Poder Público, bem como o motivo de sua instituição é o interesse ecológico na proteção dos ecossistemas. Ressalta, ainda, que a Lei nº. 9.393, de 1996 não só corroborou os termos da Lei de Política Agrícola, mas também acrescentou uma hipótese de isenção do ITR, qual seja a área imprestável à exploração econômica com declarado interesse ecológico;

d) Entende, quanto à averbação, que esta tem como única finalidade autorizar o interessado a desmatar o imóvel, e não é empecilho para o exercício de outros direitos sobre a propriedade imobiliária, muito menos quanto à isenção sobre o fisco. Assim, se não houver supressão da floresta ou de vegetações nativas existentes no imóvel, se não se pretende desmatar, não há que se exigir a delimitação e averbação no registro de imóveis da reserva legal, mesmo porque, como corolário, toda propriedade estará automaticamente intacta.

Ressalta que, no presente caso, o imóvel, em sua totalidade, continua intacto, servindo inclusive para compensação de reserva legal em outras propriedades, conforme afirma a SECRETARIA DE ESTADO DO MEIO AMBIENTE - SEMA (certidão em anexo nos autos - e-fl. 223 a 226) o qual o contribuinte não teria que providenciar a averbação da reserva legal e APP, mas mesmo assim, o proprietário averbou, em época anterior, 50% (cinquenta por cento) como área limitada de uso;

Requer, assim, que o Acórdão recorrido seja mantido em sua íntegra.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior, Relator

Pelo que consta no processo quanto a sua tempestividade, às devidas apresentação de paradigmas e indicação de divergência, bem como a caracterização de divergência interpretativa, o recurso atende aos requisitos de admissibilidade e, assim, dele conheço.

Passo, portanto, à análise de mérito, segregando a análise quanto a: a) áreas de preservação permanente - glosa de 24.000,0 ha. e b) área de utilização limitada/Reserva Legal - glosa de 14.495,0 ha., consoante e-fl. 03.

Antes, todavia, para que todos possam firmar suas convicção quanto ao mérito recursal, destaco os seguintes elementos de interesse acostados aos autos:

- a) Início da ação fiscal: 05/07/2005 - e-fl. 24;
- b) Demonstrativo contemplando a glosa efetuada pela autoridade fiscal na DITR - e-fl. 03;
- c) ADA - não há - vide argumentação de e-fl. 27;
- d) Matrículas onde houve averbação de áreas de Reserva Legal, nos montantes de de 11.999,76595 - e-fl. 33 e 11.999,99985 ha. - e-fl. 38, ambas em 06/01/96;
- e) Laudo Técnico quanto à distribuição da área do imóvel - e-fls. 47 e seguintes.

a) Quanto às áreas de preservação permanente

Acerca do tema, entendo que a fruição da redução da base de cálculo do ITR (possuidora, a meu ver de natureza isentiva), seja por áreas de preservação permanente ou de interesse ecológico, encontra um de seus requisitos legais claramente estabelecido, desde 2000, a partir do disposto no art. 17-O da Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, em especial em seu *caput* e parágrafo 1º, com atual redação dada pelo art. 1º da Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000, *verbis*:

Art. 17-O. Os proprietários rurais que se beneficiarem com redução do valor do Imposto sobre a Propriedade Territorial

Rural – ITR, com base em Ato Declaratório Ambiental - ADA, deverão recolher ao IBAMA a importância prevista no item 3.11 do Anexo VII da Lei nº 9.960, de 29 de janeiro de 2000, a título de Taxa de Vistoria. (Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000)(...)o.

§ 1ª utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR é obrigatória. (Redação dada pela Lei nº 10.165, de 2000) (g.n.)

Ou seja, mandatório para que se admita a redução da base tributável de áreas a título de Preservação Permanente ou de Interesse Ecológico que constem as mesmas de ADA entregue ao IBAMA.

Trata-se aqui, note-se, de dispositivo legal específico, posterior à Lei nº. 9.393, de 1996, restando, assim, quando da instituição de tal requisito, plenamente respeitado o princípio da Reserva Legal. Note-se ser plenamente consistente a coexistência de tal obrigação com a vigência e aplicação da Lei nº. 9.393, de 1996, sem qualquer tipo de antinomia.

Ainda, de se rejeitar qualquer argumentação de revogação do dispositivo pelo §7º do art. 10 da Lei nº. 9.393, de 1996, instituído pela Medida Provisória nº 2.166-67/01. O que se estabelece ali é uma desnecessidade de comprovação prévia tão somente no momento da declaração (DITR), sendo perfeitamente factível, porém, que, posteriormente, em sede de ação fiscal, sejam demandados elementos necessários à comprovação do constante na DITR do declarante e realizado o lançamento no caso de insuficientes elementos comprobatórios, a partir do expressamente disposto nos arts. 14 e 15 daquela mesma Lei nº. 9.393, de 1996.

Tal posicionamento encontra-se muito bem detalhado no âmbito do Acórdão CSRF 9202-003.620, de 04 de março de 2015, no qual funcionei como Redator *ad hoc* do voto vencedor em substituição ao redator do voto designado, Dr. Alexandre Naoki Nishioka, adotando assim aqui seus fundamentos a seguir como razões de decidir, *verbis*:

"(...)

Pois bem. Muito embora inexistisse, até o exercício de 2000, qualquer fundamento para a exigência da entrega do ADA como requisito para a fruição da isenção, com o advento da Lei Federal nº 10.165/2000 alterou-se a redação do §1º do art. 17-O da Lei nº 6.938/81, que passou a vigorar da seguinte forma:

"Art. 17-O.

(...)

§ 1o A utilização do ADA para efeito de redução do valor a pagar do ITR é obrigatória."

Ora, de acordo com uma interpretação evolutiva do referido dispositivo legal, isto é, cotejando-se o texto aprovado quando da edição da Lei nº 9.960/00, em contraposição à modificação introduzida pela Lei nº 10.165/00, verifica-se que, para o fim específico da legislação tributária, passou-se a exigir a apresentação do ADA, como requisito inafastável para a fruição

da redução da base de cálculo prevista pela Lei n.º 9.393/96, mais especificamente por seu art. 10, §1º, II.

Assim, sendo certo que as normas que instituem isenções devem ser interpretadas de forma estrita, ainda que não se recorra somente ao seu aspecto literal, como se poderia entender de urna análise superficial do art. 111, do Código Tributário Nacional, fato é que, no que atine às regras tratadas como exclusão do crédito tributário pelo referido codex, a legislação não pode ser interpretada de maneira extensiva, de maneira que não há como afastar a exigência do ADA para o fim específico de possibilitar a redução da base de cálculo do ITR.

(...)"

Atendo-se mais especificamente ao caso em questão, nota-se, ao compulsar os autos, que o referido requisito não foi efetivamente cumprido pelo contribuinte.

Quanto ao prazo para fins de cumprimento de apresentação do ADA, com a devida vênia aos Conselheiros que adotam posicionamento diverso, entendo que o melhor posicionamento é, novamente em linha com o adotado no âmbito do mesmo Acórdão CSRF 9202-003.620, admitir a protocolização do Ato Declaratório Ambiental até o início da ação fiscal, com fulcro nos seguintes fundamentos:

"(...)

Feita esta observação, relativa, portanto, à obrigatoriedade de apresentação do ADA, cumpre mover à análise do prazo em que poderia o contribuinte protocolizar referida declaração no órgão competente.

No que toca a este aspecto específico, tenho para mim que é absolutamente relevante uma digressão a respeito da mens legis que norteou a alteração do texto do art. 17-O da Lei n.º 6.938/81.

Analizando-se, nesse passo, o real intento do legislador ao estabelecer a obrigatoriedade de apresentação do ADA, pode-se inferir que a mudança de paradigma deveu-se a razões atinentes à efetividade da norma isencional, especialmente no que concerne à aferição do real cumprimento das normas ambientais pelo contribuinte, de maneira a permitir que este último possa usufruir da redução da base de cálculo do ITR.

Em outras palavras, a efetiva exigência do ADA para o fim específico da fruição da redução da base de cálculo do ITR foi permitir uma efetiva fiscalização por parte da Receita Federal da preservação das áreas de reserva legal ou de preservação permanente, utilizando-se, para este fim específico, do poder de polícia atribuído ao IBAMA.

Em síntese, pode-se afirmar que a alteração no regramento legal teve por escopo razões de praticabilidade tributária, a partir da criação de um dever legal que permita, como afirma Helenilson Cunha Pontes, uma "razoável efetividade da norma tributária"

(PONTES, Helenilson Cunha. O princípio da praticidade no Direito Tributário (substituição tributária, plantas de valores, retenções de fonte, presunções e ficções, etc.): sua necessidade e seus limites. In: Revista Internacional de Direito Tributário, v. 1, n.º 2. Belo Horizonte, jul/dez-2004, p. 57) , no caso da norma isencional.

De fato, no caso da redução da base de cálculo do ITR, mais especificamente no que atine às áreas de interesse ambiental lato senso, além da necessidade de fiscalizar um número extenso de contribuintes, exigir-se-ia, não fosse a necessidade da obrigatoria protocolização do ADA, que a Receita Federal tomasse para si o dever de fiscalizar o extenso volume de propriedades rurais compreendido no território nacional, o que, do ponto de vista econômico, não teria qualquer viabilidade.

Por esta razão, assim, passou-se, com o advento da Lei Federal n.º 10.165/00 a exigir, de forma obrigatória, a apresentação do ADA para o fim de permitir a redução da base de cálculo do ITR, declaração esta sujeita ao poder de polícia do IBAMA.

Tratando-se, portanto, da interpretação do dispositivo em comento, deve o aplicador do direito, neste conceito compreendido o julgador, analisar o conteúdo principiológico que norteia referido dispositivo legal, a fim de conferir-lhe o sentido que melhor se amolda aos objetivos legais.

Partindo-se desta premissa basilar, verifica-se que o art. 17-O da Lei n.º 6.938/81, em que pese o fato de imprimir, de forma inafastável, o dever de apresentar o ADA, não estabelece qualquer exigência no que toca à necessidade de sua protocolização em prazo fixado pela Receita Federal para o fim específico de permitir a redução da base de cálculo do ITR.

A exigência de protocolo tempestivo do ADA, para o fim específico da redução da base de cálculo do ITR, não decorre expressamente de lei, mas sim do art. 10, §3º, I, do Decreto n.º 4.382/2002, que, inclusive, data de setembro de 2002, (...).

(...)

Com efeito, sendo certo que a instituição de tributos ou mesmo da exclusão do crédito tributário, na forma como denominada pelo Código Tributário Nacional, são matérias que devem ser integralmente previstas em lei, na forma como estatuído pelo art. 97, do CTN, mais especificamente no que toca ao seu inciso VI, não poderia sequer o poder regulamentar estabelecer a descon sideração da isenção tributária no caso da mera apresentação intempestiva do ADA.

Repise-se, nesse sentido, que não se discute que a lei tenha instituído a obrigatoriedade da apresentação do ADA, mas, sim, que o prazo de seis meses, contado da entrega da DITR, foi instituído apenas por Instrução Normativa, muito posteriormente embasada pelo Decreto n.º 4.382/2002, o que, com a devida vênia, não merece prosperar.

Em virtude, portanto, da ausência de estabelecimento de um critério rígido quanto ao prazo para a apresentação do ADA, eis que não se encontra previsto em lei, cumpre recorrer aos mecanismos de integração da legislação tributária, de maneira a imprimir eficácia no disposto pelo art. 17-O da Lei n.º 6.398/81.

Dentre os mecanismos de integração previstos pelo ordenamento jurídico, dispõe o Código Tributário Nacional, em seu art. 108, I, que deve o aplicador recorrer à analogia, sendo referida opção vedada apenas no que toca à instituição de tributos não previstos em lei, o que, ressalte-se, não é o caso.

Nesse esteio, recorrendo-se à analogia para o preenchimento de referida lacuna, deve-se recorrer à legislação do ITR relativa às demais declarações firmadas pelo contribuinte, mais especificamente no que atine à DIAT e à DIAC, expressamente contempladas pela Lei n.º 9.393/96, aplicadas ao presente caso tendo-se sempre em vista o escopo da norma inserida no texto do art. 17-O da Lei n.º 6.398/81, isto é, imprimir praticabilidade à aferição da existência das áreas de reserva legal e preservação permanente, para o fim específico da isenção tributária.

Pois bem. Sendo certo que a apresentação do ADA cumpre o papel imprimir praticabilidade à apuração da área tributável, verifica-se que cumpre o escopo norma a sua entrega até o início da fiscalização, momento a partir do qual a apresentação já não mais cumprirá seu desiderato.

De fato, até o início da fiscalização em face do contribuinte, verifica-se que a entrega do ADA possibilitará a consideração, por parte da Receita Federal, da redução da base de cálculo do ITR, submetendo as declarações do contribuinte ao pálio do órgão ambiental competente e retirando referida aferição do âmbito da Receita Federal do Brasil. A entrega, portanto, ainda que intempestiva, muito embora pudesse ensejar a aplicação de uma multa específica, caso existisse referida norma sancionatória, seria equivalente à retificação das demais declarações relativas ao ITR, isto é, da DIAT e da DIAC, devendo, pois, ter o mesmo tratamento que estas últimas, em consonância com o que estatui o brocardo jurídico "ubi eadem ratio, ibi eadem legis dispositio", isto é, onde há o mesmo racional, a legislação não pode aplicar critérios distintos.

À guisa do exposto, portanto, no que toca à entrega do ADA, tenho para mim que cumpre seu desiderato até o momento do início da fiscalização, a partir do qual a omissão do contribuinte ensejou a necessidade de fiscalização específica relativa ao recolhimento do ITR, o que implica nos custos administrativos inerentes a este fato.

Assim, aplica-se ao ADA, de acordo com este entendimento basilar, a regra prevista pelo art. 18 da Medida Provisória n.º 2.189-49/01, que assim dispõe, verbis:

"Art. 18. A retificação de declaração de impostos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita

Federal, nas hipóteses em que admitida, terá a mesma natureza da declaração originariamente apresentada, independentemente de autorização pela autoridade administrativa."

De acordo com a interpretação que ora se sustenta, pois, é permitida a entrega do ADA, ainda que intempestivamente, desde que o contribuinte o faça até o início da fiscalização.
(grifei)

(...)"

Repetindo-se uma vez mais que, no caso em questão, não foi apresentado o ADA, entendo que é de se dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional quanto à matéria, restabelecendo-se a glosa de 24.000,0 ha. de área de preservação permanente declarada pelo autuado como exclusão da base de cálculo do ITR/2001.

Ad argumentandum tantum, entendo, também, quanto à área de preservação permanente (APP) de interesse ecológico, assim entendidas aquelas APP não definidas no art. 10, § 1º, inciso II, alíneas "a", da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, haver o requisito adicional de emissão de ato declaratório por parte do órgão competente estadual ou federal, na forma do disposto art. 10, § 1º, inciso II, alínea "b", daquela mesma Lei nº 9.393, de 1996, a seguir transcrito e que, note-se, restou não cumprido pela contribuinte, não suprimindo a declaração de e-fls. 223 e seguintes ou o Parecer de e-fls. 63/64 tal requisito, por não se tratarem de atos específicos com as características legalmente exigidas, mas, respectivamente, de mera Certidão de localização e Parecer Técnico.

Art. 10. A apuração e o pagamento do ITR serão efetuados pelo contribuinte, independentemente de prévio procedimento da administração tributária, nos prazos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, sujeitando-se a homologação posterior.

§ 1º Para os efeitos de apuração do ITR, considerar-se-á:

(...)

II - área tributável, a área total do imóvel, menos as áreas:

a)...

b) de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual (g.n.), e que ampliem as restrições de uso previstas na alínea anterior;

Assim, quanto à área de preservação permanente, voto por dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, a fim de que seja restabelecida a glosa de 24.000,0 ha. a título de APP, constante de demonstrativo de e-fl.03.

b) Quanto à área de utilização limitada/Reserva Legal:

Aqui, alinho-me aos que entendem ser necessária a averbação da Reserva Legal junto ao Registro de Imóveis até a data do fato gerador, posicionamento, muito bem

esclarecido por voto condutor de lavra da Dra. Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, no âmbito do Acórdão 2202-01.269, prolatado pela 2ª. Turma Ordinária da 2ª. Câmara da 2a. Seção de Julgamento deste CARF em 26 de julho de 2011, o qual adoto como razões de decidir, fundamentando meu entendimento acerca do tema, ressaltando que as menções ao art. 16 §8º. do Código Florestal, quanto à obrigatoriedade de averbação, são plenamente aplicáveis aqui, uma vez que o §2º. do mesmo artigo, em sua redação anterior, dada pela Lei nº. 7.803, de 1989, estabelecida idêntica obrigatoriedade, *verbis*:

(...)

Para fins de apuração do ITR, excluem-se, dentre outras, as áreas de Reserva Legal, conforme disposto no art. 10, § 1º , inciso II, alínea “a”, da Lei nº 9.393, de 1996, verbis:

Art. 10. [...]

§ 1º Para os efeitos de apuração do ITR, considerar-se-á:

[...]

II - área tributável, a área total do imóvel, menos as áreas:

a) de preservação permanente e de Reserva Legal, previstas na Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965, com a redação dada pela Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989;

[...]

A lei tributária reporta-se ao Código Florestal (Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965), no qual se deve buscar a definição de Reserva Legal (art. 1º , §2º , inciso III):

Art. 1º [...]

§2º Para os efeitos deste Código, entende-se por: (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)

[...]

III- Reserva Legal: área localizada no interior de uma propriedade ou posse rural, excetuada a de preservação permanente, necessária ao uso sustentável dos recursos naturais, à conservação e reabilitação dos processos ecológicos, à conservação da biodiversidade e ao abrigo e proteção de fauna e flora nativas; (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)

[...]

O Código Florestal define, ainda, percentuais mínimos da propriedade rural que devem ser destinados à Reserva Legal, para cada região do país (art. 16, incisos I a IV), assim como determina que a referida área seja averbada à margem da inscrição da matrícula do imóvel no Cartório de Registro de Imóveis (art. 16, §8º).

Como se percebe, diferentemente da área de preservação permanente, em que a demarcação de tais áreas encontra-se na lei ou em declaração do Poder Público, no caso da Reserva Legal, a lei fixa apenas percentuais mínimos a serem observados, cabendo ao proprietário/possuidor escolher qual área de sua propriedade será reservada para proteção ambiental.

(...)

Convém lembrar, ainda, que “os direitos reais sobre imóveis constituídos, ou transmitidos por atos entre vivos, só se adquirem com o registro no Cartório de Registro de Imóveis dos referidos títulos (arts. 1.245 a 1.247), salvo os casos expressos neste Código” (art. 1.227 do Código Civil). Assim, somente a partir da averbação da Reserva Legal no Cartório de Registro de Imóveis é que o uso da área corresponde fica restrito às normas ambientais, alterando o direito de propriedade e influenciando diretamente no seu valor. Não se trata, portanto, de mera formalidade, mas verdadeiro ato constitutivo.

O entendimento acima exposto já foi defendido com muita propriedade no julgamento do Mandado de Segurança no 22688-9/PB no Supremo Tribunal Federal – STF (publicado no Diário de Justiça de 28/04/2000), pelo Ministro Sepúlveda Pertence, que a seguir transcreve-se:

A questão, portanto, é saber, a despeito de não averbada se a área correspondente à Reserva Legal deveria ter sido excluída da área aproveitável total do imóvel para fins de apuração da sua produtividade nos termos do art. 6º, caput, parágrafo, da Lei 8.629/93, tendo em vista o disposto no art. 10, IV dessa Lei de Reforma Agrária.

Diz o art 10:

Art. 10. Para efeito do que dispõe esta lei, consideram-se não aproveitáveis:

(...) IV - as áreas de efetiva preservação permanente e demais áreas protegidas por legislação relativa à conservação dos recursos naturais e à preservação do meio ambiente.

Entendo que esse dispositivo não se refere a uma fração ideal do imóvel, mas as áreas identificadas ou identificáveis. Desde que sejam conhecidas as áreas de efetiva preservação permanente e as protegidas pela legislação ambiental devem ser tidas como aproveitadas. Assim, por exemplo, as matas ciliares, as nascentes, as margens de cursos de água, as áreas de encosta, os manguezais.

A Reserva Legal não é uma abstração matemática. Há de ser entendida como uma parte determinada do imóvel.

Sem que esteja identificada, não é possível saber se o proprietário vem cumprindo as obrigações positivas e negativas que a legislação ambiental lhe impõe.

Por outro lado, se sabe onde concretamente se encontra a reserva, se ela não foi medida e demarcada, em caso de divisão ou desmembramento de imóvel, o que dos novos proprietários só estaria obrigado por a preservar vinte cento da sua parte.

Desse modo, a cada nova divisão ou desmembramento, haveria uma diminuição do tamanho da reserva, proporcional à diminuição do tamanho do imóvel, com o que restaria frustrada a proibição da mudança de sua destinação nos casos de transmissão a qualquer título ou de desmembramento, que a lei florestal prescreve.

Estou assim em que, sem a averbação determinada pelo § 2º do art 16 da Lei nº 4.771/65 não existe a Reserva Legal. (os destaques não constam do original)

Conclui-se, assim, que a lei tributária ao se reportar ao Código Florestal, está condicionando, implicitamente, a não tributação das áreas de Reserva Legal a averbação à margem da matrícula do imóvel, pois trata-se de ato constitutivo sem o qual não existe a área protegida.

Quanto ao prazo para o cumprimento dessa exigência específica, cabe lembrar que o lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador da obrigação, conforme disposto no art. 144 do CTN, e que fato gerador do ITR o dia 1º de janeiro de cada ano (o art. 1º, caput, da Lei no 9.393, de 1996). Dessa forma, conclui-se que a averbação da área de Reserva Legal à margem da matrícula do imóvel deve ser efetivada até a data do fato gerador da obrigação tributária, para fins de isenção do ITR correspondente.

(...)"

No caso em questão, conforme se depreende dos documentos de e-fls. 33 e 38, em 01/01/2002, já se encontrava averbado, na respectiva matrícula, o montante total de 23.999,7658 ha. Assim, de se admitir a exclusão da base de cálculo do tributo de 14.495,0 ha, na forma declarada pela autuada.

Quanto à necessidade de apresentação do ADA para fins de exclusão da Reserva Legal, entendo aqui que a averbação pública, agora de natureza constitutiva, supre a obrigatoriedade de apresentação do ADA, interpretando-se uma vez mais o dispositivo instituidor da obrigatoriedade sob a ótica teleológica de preservação das áreas de RL e fiscalização desta preservação, em linha com o já aqui esposado quando da análise das áreas de preservação permanente.

Ressalte-se, que, aqui, no caso da área de Reserva Legal, diferentemente do caso das APPs, se está diante de área onde o proprietário ou possuidor a indica, em qualquer local do imóvel rural, de forma que fique vedado o corte raso da cobertura florestal ou arbórea para fins de conversão a usos agrícolas ou pecuários, mas onde são permitidos outros usos

sustentados que não comprometam a integridade dos ecossistemas que as formam. Presente tal elemento volitivo definidor do contribuinte no caso em questão, entendo que a ausência do ADA, no caso específico da Reserva Legal, pode ser substituída pela formalização (pública) da indicação supra através da mencionada averbação, com o ADA possuindo, nesta hipótese, natureza declaratória.

Despicienda, assim, qualquer análise a respeito da apresentação ou protocolização do ADA para fins de exclusão da Reserva Legal, uma vez tendo sido cumprido o requisito de averbação tempestiva desta, sendo, sendo de se negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional nesta matéria.

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, a fim de que seja restabelecida a glosa a título de APP, constante de demonstrativo de e-fl.03.

É como voto.

(assinado digitalmente)
Heitor de Souza Lima Junior